

**Resolución: R 45/2024**

**Expediente: 66/2021**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 23 de octubre de 2024.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landin y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia de la AEAT para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas realizadas por las entidades, de su competencia inspectora, AVPPL – por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo IVA) e Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS) de los ejercicios 2015 y 2016 – y con AR –por el IVA e IS de los ejercicios 2016 y 2017 – con las entidades GAXXI, CASA, AGPI, ACESL, y BG, en la medida que por bilateralidad afecta a entidades de competencia inspectora foral, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 66/2021.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- Las entidades AVPPL y AR son sociedades con domicilio fiscal en territorio común (Madrid).

La actividad principal de AVPPL y AR, sociedades pertenecientes al grupo de empresas AM, es la promoción inmobiliaria de edificaciones, epígrafe 833.2 del

IAE. AVPPL y AR operan como sociedades que vehiculan la promoción y venta de edificaciones del grupo AM en la Comunidad Autónoma de Madrid.

En los ejercicios 2014 y 2015 AVPPL superó los 7 millones de euros de volumen de operaciones, y tributó exclusivamente ante la AEAT por el IS e IVA en los ejercicios 2015 y 2016, correspondiendo la competencia inspectora a la AEAT en estos ejercicios e impuestos.

En los ejercicios 2015 y 2016 AR superó, asimismo, los 7 millones de euros de volumen de operaciones, y tributó exclusivamente ante la AEAT por el IS e IVA en los ejercicios 2016 y 2017, correspondiendo la competencia inspectora a la AEAT en estos ejercicios e impuestos.

**2.-** Las entidades GAXXI, CA, AGPI, ACE y BG, formaron parte en los ejercicios 2015 a 2017 del grupo fiscal en el IS, sujeto a la competencia inspectora de la DFG, nº 016/10G, siendo GAXXI la entidad dominante.

AVPPL y AR son sociedades filiales, íntegramente participadas por AGPI, y vinculadas a las sociedades de competencia inspectora foral.

Por su parte en el IVA, durante los ejercicios 2015 a 2017, por su parte CA y BG integraron el grupo de entidades nº 11-0004, junto con su entidad dominante GAXXI.

Las otras dos sociedades, AGPI y ACE, tributaron en el IVA de forma individual. La competencia inspectora de estas 5 sociedades a efectos del IVA le correspondió en dicho periodo a la DFG.

**3.-** El 12 de diciembre de 2018 la AEAT comunicó el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación relativas a las dos entidades de competencia

inspectora de la AEAT: AR y AVPPL. En ambos casos, las actuaciones se refirieron al IS e IVA, si bien en el caso de AR a los periodos 2016 y 2017 y, en el caso de AVPPL, a los periodos 2015 y 2016.

**4.-** La AEAT incoó en fecha 28 de junio de 2021 actas de disconformidad a AR y AVPPL relativas a los conceptos y periodos objeto de inspección.

En las citadas actas, la AEAT establece que AR y AVPPL realizan la actividad de construcción y promoción inmobiliaria y no disponen de personal ni medios propios, recibiendo los servicios necesarios para el desarrollo de su actividad de otras mercantiles del grupo de empresas AM.

La AEAT, propone la regularización de determinadas operaciones vinculadas y, en concreto, de los gastos registrados contablemente a efectos del IS y cuotas del IVA soportadas por AR y AVPPL derivadas de las prestaciones de servicios efectuadas por las siguientes sociedades forales:

- CA, que prestó servicios de licencia no exclusiva para el uso de marca a AR y AVPPL.
- BG, que prestó servicios de dirección estratégica, de negocio y de apoyo a la gestión a AVPPL.
- ACE, que prestó servicios de dirección estratégica, de negocio y de apoyo a la gestión a AR y a AVPPL.
- AGPI, que prestó servicios de (i) licencia no exclusiva para el uso de marca a AR y (ii) de comercialización de las viviendas promovidas a AVPPL.

Tras comprobar la inspección de la AEAT los servicios de cesión de uso y cesión de la marca, comercialización y servicios de apoyo a la gestión por los cuales AR y AVPPL abonaron un porcentaje del importe neto de la cifra de negocios, la AEAT, si bien no niega que se hayan prestado los mismos por las empresas del grupo AM a AR y AVPPL, sin embargo concluye que no se consideran suficientemente justificadas las prestaciones de servicios recibidas por las citadas mercantiles que tributan en territorio común.

La inspección de la AEAT no duda que los servicios se han prestado, porque AR y AVPPL no tienen personal empleado, pero no se puede justificar que los servicios hayan sido prestados por las entidades del grupo AM que facturan dichos servicios.

La AEAT, de este modo, deniega la deducibilidad de los servicios recibidos por AR y AVPPL de sus entidades vinculadas forales, sobre la base de que, a su juicio, no está suficientemente justificada la realidad o utilidad de éstas para las entidades prestatarias, debido a que no aportan contrato alguno, ni documentación acreditativa de los servicios, ni el coste de los mismos, no pudiendo determinarse que los gastos referidos se encuentren directamente relacionados con los ingresos.

**5.-** Con fecha 23 de julio de 2021, las sociedades forales GAXXI, CA, AGPI, ACE y BG presentaron escrito a la DFG adjuntado las actas incoadas por la AEAT a las sociedades estatales AR y AVPPL, solicitando de la DFG la realización de los ajustes bilaterales o regularizaciones que procedan, en aras a la eliminación de la doble imposición para el conjunto de las entidades vinculadas y de la íntegra regularización de las sociedades.

**6.-** De forma complementaria a lo anterior, en julio de 2021, AR y AVPPL presentaron sendos escritos de alegaciones a las actas de inspección de la AEAT en los que, entre otras cuestiones, alegaban que se estaba incurriendo en la infracción del principio de colaboración del Concierto Económico y que de ellas se derivaba una doble imposición para las entidades del conglomerado de empresas AM.

La AEAT notificó sendos acuerdos de liquidación a AR y AVPPL en agosto de 2021, confirmando las propuestas contenidas en las actas. En ellos, la AEAT entendió que no procedía colaboración con la DFG en los términos alegados por estas entidades ni en ningún otro término.

La AEAT motivó la confirmación de las propuestas de liquidación en que la resolución de la Junta Arbitral del País Vasco y las sentencias alegadas por AR y AVPPL se refieren en exclusiva a supuestos en los que se han producido operaciones vinculadas y la regularización que se deriva de tales expedientes se motiva en la valoración de tales operaciones a valor de mercado a través del método de los precios de transferencia (artículo 18 de la LIS). La AEAT prosigue, considerando, que, en este caso, la regularización que se practica se debe a la falta de prueba de virtualidad de los servicios prestados cuyos gastos son deducidos por AR y AVPPL, no encontrándonos, por tanto, ante valoraciones de operaciones vinculadas.

**7.-** Con fecha 2 de agosto de 2021, la DFG requería de inhibición a la AEAT, por entender, en relación con las actuaciones inspectoras que la AEAT había desarrollado, que dichas actuaciones inspectoras deberían haber sido objeto de actuación compartida y coordinada con la DFG.

**8.-** Con fecha 2 de septiembre de 2021, la AEAT contestaba al requerimiento de inhibición, rechazándolo, por considerar correcto el procedimiento seguido en las

actuaciones de comprobación, alegando que, hasta la entrada en vigor de la modificación operada en el Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, las Administraciones carecían de mecanismo de participación.

**9.-** Con fecha 15 de septiembre de 2021, la DFG planteaba conflicto ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado, bajo el número de expediente 66/2021, por el procedimiento ordinario.

En el escrito de planteamiento, la DFG solicita de la Junta que declare que las actuaciones inspectoras llevadas a cabo de forma unilateral por la AEAT, en relación con las mercantiles AVPPL y AR, sujetas a competencia inspectora de la AEAT, deben ser objeto de actuación compartida y coordinada con la DFG, previamente al dictado de las citadas Actas.

La DFG plantea esencialmente que, al tratarse de regularizaciones con relación a prestaciones de servicios con repercusiones tributarias de gravamen frente a cinco contrapartes de su competencia inspectora, todas ellas vinculadas respecto de las sociedades AR y AVPPL, la Junta Arbitral debe anular las mencionadas Actas.

**10.-** La AEAT el 25 de octubre de 2021, notificó sendas propuestas sancionadoras a AR y AVPPL y, en diciembre de 2021, notificó los respectivos acuerdos sancionadores, todos ellos relativos a la regularización de los servicios prestados por las sociedades forales.

**11.-** En agosto de 2021, AR y AVPPL interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), impugnando los acuerdos de liquidación. Por otro lado, en

enero de 2022 AR y AVPPL interpusieron reclamaciones ante el TEAC impugnando los acuerdos sancionadores.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### 1.- Competencia de la Junta Arbitral.

Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno.b) del Concierto Económico, que establece que son sus funciones:

“b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”.

Como ya señaló la Resolución 8/2012, de 2 de julio (conflicto 16/2009, caso conocido como “SOS”), la presente controversia tiene encaje en los términos suficientemente amplios de la letra b) del art. 66.Uno del Concierto Económico, resultando que el objeto del presente conflicto no es si la AEAT tiene competencia para comprobar a AR y AVPPL, sino si puede hacerlo sin dar participación a la DFG. No se trata por tanto de una cuestión de competencia sino de procedimiento.

### 2.- Sobre la paralización del procedimiento.

La AEAT, en el escrito de alegaciones presentado el 3 de abril de 2023, solicita la suspensión de la tramitación del presente conflicto teniendo en cuenta que los acuerdos de liquidación practicados a AR y AVPPL se encuentran recurridos por estas ante el TEAC. Considera la AEAT que la Junta Arbitral debe suspender el

procedimiento y esperar a la revisión por el TEAC del fondo del asunto e incluso a lo que resuelvan, en su caso, los órganos judiciales, resolviendo la Junta Arbitral las cuestiones procedimentales con posterioridad, todo ello con fundamento en el artículo 22 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 682/2021, de 3 de agosto, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales, el TEAC depende e integra la Secretaria de Estado de Hacienda, la cual conforma el Ministerio de Hacienda y Función Pública y, por tanto, integra la Administración del Estado.

Esto es, el TEAC es parte integrante de una de las Administraciones afectadas por el presente conflicto sujeto consecuentemente al deber de abstención en sus actuaciones bajo mandato del artículo 66.Dos del Concierto Económico. De hecho, el 3 de noviembre de 2021 el Abogado del Estado y secretario general del TEAC determinó la suspensión del procedimiento económico-administrativo relativo los acuerdos de la AEAT impugnados por AR y AVPPL. Estos acuerdos de suspensión se notificaron a AR y AVPPL el 9 de mayo de 2022.

En consecuencia, no existe causa legal alguna para suspender la tramitación del procedimiento arbitral ante una pretensión constitutiva de infracción normativa del referido art. 66.Dos.

**3.-** Inexistencia de un cauce normativo para articular la colaboración en el procedimiento inspector estatal.



No existe discusión entre las Administraciones respecto a que el artículo 47.ter del Concierto Económico, introducido por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, no podía resultar de aplicación a la regularización de las obligaciones de AR y AVPPL, por corresponder la comprobación a periodos previos a su entrada en vigor.

La AEAT, en el escrito de alegaciones presentado en relación con este conflicto sostiene que, hasta la entrada en vigor del actual artículo 47.ter del Concierto Económico, las Administraciones tributarias carecían de un cauce legalmente establecido para la colaboración y la coordinación. Asimismo, señala la AEAT que no existe un cauce procedimental para instrumentar la colaboración en el tipo de regularizaciones de IVA que este conflicto plantea.

En consecuencia, la AEAT interpreta que, sin un mecanismo de participación, carecía de respaldo normativo para facilitar a la DFG la participación en la valoración de las operaciones vinculadas.

Pese a que dicha sea la posición que la AEAT siempre ha defendido, la postura de esta Junta Arbitral y del Tribunal Supremo ha sido manifiestamente opuesta.

Debe recordarse que ha sido esta Junta Arbitral, precisamente en aras de garantizar la regularización íntegra, quien ha ponderado que debía colaborarse con la Administración afectada y con la contraparte. Sin ánimo de ser reiterativos, así se determinó en las resoluciones 32/2022 y 37/2022:

[...] “el legislador haya considerado necesario regular legalmente el procedimiento adecuado para ello hasta la Ley 10/2017, no puede desoírse la necesidad de llamar al procedimiento a la contraparte y a la otra Administración, al menos, en los mismos términos que estableció la Resolución 8/2012. “

Adicionalmente, no se puede argumentar que la falta de desarrollo de un procedimiento reglamentario para la colaboración, que le corresponde en todo caso efectuar a la misma Administración, es motivo para que la misma, que resulta del mandato legal del Concierto Económico, no se realice.

#### 4.- Consideración de operaciones vinculadas.

La AEAT contempla que no procede la colaboración con la DFG porque, a juicio de la Inspección, como se sostuvo en las actas y acuerdos de liquidación, la colaboración únicamente podría predicarse en los casos de regularización de operaciones vinculadas en los que se cuestione su valoración, pero no en aquellos casos en los que lo cuestionado sea la realidad de las operaciones. Considera la AEAT que no procedía la colaboración impuesta por la citada Resolución 8/2012 de esta Junta Arbitral porque, la colaboración solo puede exigirse respecto de “valoraciones de operaciones vinculadas” y en el conflicto que nos ocupa lo que existe es una falta de prueba de virtualidad de los servicios prestados cuyos gastos son deducidos por las entidades AR y AVPPL.

La anterior interpretación debe rechazarse, pues como ya se afirmó en la Resolución 64/2023 (conflicto 3/2020) de 1 de junio de 2023:

“Esta Junta Arbitral ya tuvo ocasión de pronunciarse en las Resoluciones 8/2012 y 15/2018 que la regularización de operaciones vinculadas debe realizarse dando participación a la Administración competente para inspeccionar a las entidades del perímetro de vinculación afectadas por la bilateralidad del ajuste, a fin de tratar, de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de obligadas del referido perímetro de vinculación.

En este sentido es preciso matizar que lo que califica una operación como “vinculada” no es que se utilice un valor convenido diferente al valor de mercado, sino precisamente la vinculación de las entidades intervinientes, que debe estar dentro de los supuestos que la normativa del Impuesto sobre Sociedades determina para considerar que existe un perímetro de vinculación.”

Esta postura se confirma, entre otras en la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3677) fijó como criterio interpretativo “que, el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.”

En consecuencia, la colaboración ha de predicarse también de los supuestos de regularización en los que lo que se cuestiona es la realidad de las operaciones vinculadas y no sólo en aquellos en los que se cuestiona su valoración.

#### **5.- Sobre el incumplimiento del deber de colaborar.**

La bilateralidad de los ajustes de operaciones vinculadas en el IS se introdujo por Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal en territorio común, y, en el territorio histórico de Gipuzkoa, por la Norma Foral 3/2008, 9 julio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto de Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias. Estas normas modificaron los respectivos artículos 16 de las modificadas en un doble sentido:

a) Introdujeron la obligación de tributar a valor de mercado.

Hasta entonces el obligado tributaba por el valor convenido y, si la administración acreditaba que esa valoración determinaba un diferimiento o una menor tributación en España, podía regularizar a valor de mercado.

b) Introdujeron la obligación para la administración de que una eventual regularización se realizase con un ajuste bilateral, a fin de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

La citada Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, (conflicto 16/2009) reguló por primera vez el deber de colaborar en procedimientos de comprobación de operaciones vinculadas que por bilateralidad afectaran a obligados de competencia de otra Administración.

La Resolución 8/2012 parte en su fundamento de derecho séptimo, del análisis del art. 16 de la Ley del IS, señalando:

“El artículo 16.1.1º LIS recoge el principio fundamental sobre la tributación de las operaciones vinculadas cuando establece que “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado”.

La Junta Arbitral, a fin de valorar si en el ámbito de las operaciones vinculadas del IS debe producirse la colaboración que propugna la DFG, parte del análisis de los precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad internacional (que tiene por objeto que las bases imponibles sean objeto de tributación en aquellos Estados donde se producen o generan, evitando así el traslado artificial de

beneficios hacia soberanías fiscales donde resulte más ventajoso). En este sentido, prosigue la Resolución 8/2012 citada:

“Este principio se consagró primero en el ámbito internacional para el supuesto de que las entidades vinculadas perteneciesen a distintos Estados, como criterio de reparto entre éstos de la base imponible. Aunque la finalidad de este principio, generalmente denominado en lengua española "principio de plena competencia", no es combatir el fraude fiscal, su adopción impide que en los grupos de sociedades el beneficio se sitúe en el lugar donde recibe un tratamiento fiscal más ventajoso, en perjuicio del legítimo derecho a la imposición de otro Estado”.

“En el ámbito internacional la bilateralidad del ajuste está establecida taxativamente, entre otros lugares, en el apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que añade que para determinar el ajuste correspondiente las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario”.

“Por tanto, la bilateralidad no implica que el otro Estado deba aceptar pasivamente el precio de transferencia fijado por el primer Estado. El comentario al artículo 9 del Modelo, párrafo 11 señala que en caso de desacuerdo entre los Estados contratantes acerca de este ajuste se acudirá al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del propio Modelo. En el ámbito de la Unión Europea está en vigor el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, que prevé con este fin la realización de un procedimiento amistoso y, para el caso de que no se llegue a un acuerdo en esta vía, un procedimiento arbitral, cuya resolución se impone en última instancia a los Estados interesados. La

modificación del artículo 25 del Modelo de la OCDE llevada a cabo en la versión de éste de 2008 introdujo también una fase arbitral en el procedimiento amistoso regulado en dicho artículo”.

A partir de ahí, la principal razón que esgrime, en la Resolución citada, la Junta Arbitral para considerar necesaria la colaboración es que, si en el ámbito internacional existe un procedimiento para evitar la sobreimposición (mediante el denominado “ajuste bilateral”), con mayor razón debe ser exigible en el ámbito interno. Así, la Junta Arbitral señala que:

“Pues bien, consideramos que existen razones suficientes para estimar que debe reconocerse a la Diputación Foral de Gipuzkoa una participación del tipo de la que acabamos de describir como característica de los procedimientos amistosos en la esfera internacional; es decir, que debe llevarse a cabo un intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.

La primera y fundamental de dichas razones es que, si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor razón en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la

valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una doble imposición”.

Lo expuesto permite comprobar que la Resolución 8/2012 se ciñe a resolver el concreto problema de la regularización de operaciones vinculadas en el IS, usando para ello una fundamentación jurídica expresamente referida a dicho impuesto, como es el notoriamente citado Convenio Modelo de la OCDE, cuyos Comentarios cita la Resolución en su apoyo, y el Convenio Europeo de Arbitraje. Se trataba entonces de trasladar al ámbito interno la lógica existente en el contexto internacional, si bien que limitado al ámbito de los convenios de doble imposición, referidos únicamente a determinados impuestos sobre la renta, y sin que dicha colaboración abarque todo el sistema tributario. A ello cabe añadir que los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE no tienen ningún valor jurídico, aunque puedan utilizarse en apoyo de una determinada interpretación.

La posterior Resolución 15/2018 de la Junta Arbitral, dictada en los conflictos 22/2013 y 3/2015 (acumulados), abordó nuevamente la regularización de operaciones entre entidades vinculadas cuando la competencia inspectora para efectuar la corrección valorativa y el ajuste derivado de la bilateralidad corresponde a diferentes Administraciones tributarias.

La Resolución razona que “Dado que en el ejercicio de sus competencias cada Administración goza de plena autonomía para realizar la comprobación y regularización de sus obligados tributarios, la bilateralidad no implica ni que la Administración que realice el ajuste primario a una de las partes de la operación pueda imponer sus criterios valorativos a la Administración competente para efectuar el ajuste bilateral ni, por lo mismo, que esta última deba aceptar pasivamente los valores fijados por la primera”.

Sin embargo, la Junta Arbitral se hace cargo de la principal diferencia entre los conflictos 16/2009 (abordado en la citada Resolución 8/2012) por un lado, y 22/2013 y 3/2015 por otro, que podría provocar “no resultar exigible actuar conforme a lo planteado en la Resolución 8/2012, al ser otro el modo en que las propias Administraciones concertadas convinieron dar cumplimiento al principio de colaboración del artículo 4 del Concierto Económico, cuando las actuaciones inspectoras se efectúan sobre contribuyentes que deben tributar conjuntamente en proporción la volumen de operaciones”.

Así, esta diferencia esencial es que en los expedientes 22/2013 y 3/2015 la Administración sin competencia inspectora no queda indefensa frente a la Administración que ejerce la competencia inspectora, pues se ha optado expresamente por un mecanismo que logra, de forma específica, el resultado de la coordinación, como es la regularización por medio de acta única. Además, esta misma Administración, que tendrá oportunidad de discrepar sobre la regularización una vez se intercambie el acta única, es la misma que tiene competencia inspectora sobre el obligado afectado por la bilateralidad del ajuste de precios de transferencia.

Esta fundamental diferencia determina que no se trate de ver si en cada expediente de operaciones vinculadas se cumple la Resolución 8/2012 como si la misma integrase una laguna normativa, puesto que “cada resolución depende de sus propios hechos y circunstancias”. Dicho de otro modo, la Resolución 8/2012 no es aplicable literalmente a cualquier supuesto de regularización de operaciones vinculadas, pues no constituye una norma procesal del Concierto Económico. En efecto, como se ha señalado ya por la Junta Arbitral, “la facultad de ‘integración’ del Concierto Económico que pretende atribuirle la DFB excede, rebasándolos, los efectos propios de la resolución de un conflicto arbitral. Sobre todo cuando estando reservada al titular de la potestad legislativa la facultad de regular por ley “el procedimiento a través del cual deben producirse los actos



administrativos” [artículo 105.c) de la Constitución Española], resulta que hasta la Ley 10/2017, de 28 de diciembre el legislador no consideró necesario concretar el contenido material de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico, estableciendo para tales supuestos de operaciones vinculadas obligaciones de colaboración entre Administraciones Tributarias y reglas de coordinación de competencias inspectoras [...] Por ello, haciendo abstracción de su literalidad, hemos de entender que ‘las normas procedimentales’ que la DFG entiende incumplidas no son sino la concreción efectuada por la Resolución 8/2012 en el conflicto 16/2009 de las exigencias de los principios generales del Concierto (artículo 2) y, en particular, del principio de colaboración (artículo 4. Tres) a los que la Junta Arbitral debió acudir en ausencia de una previsión normativa concertada para resolverlo”.

Por tanto, en conclusión, “De todo lo anterior se desprende que lo que se ventila en este procedimiento no es el cumplimiento de la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, sino el de las concretas exigencias derivadas de la interpretación y aplicación al caso de los principios generales de coordinación y colaboración regulados en los artículos 2 y 4 del Concierto Económico”.

En el caso objeto de controversia la Junta Arbitral tomó en consideración que la AEAT ejerció su competencia a través de acta única, que es en sí misma una fórmula de colaboración prevista en el Concierto Económico, y que, aunque en el curso de la actuación de comprobación no se dio participación a la Diputación Foral, se tramitó conforme a las “Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control tributario y Actas Únicas, adoptadas en la Reunión de 18 de mayo de 2006”, por lo que no se acordó la anulación de las actas.

Pues bien, en la Resolución 15/2018, la Junta Arbitral, que se ratificó en el deber de colaborar en la regularización de operaciones vinculadas, consideró, sin que ello supusiera conocer de los aspectos sustantivos de la regularización, que la

colaboración entre ambas Administraciones necesariamente habría desembocado en la aplicación recíproca de los respectivos acuerdos previos de valoración (Advance Pricing Agreements, “APAs”, por su acrónimo en inglés) suscritos por las entidades del perímetro de vinculación afectadas por la bilateralidad, por lo que acordó atemperar la regularización a dichos criterios.

Adicionalmente, la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al principio de íntegra regularización [contenida, entre otras, en las sentencias de 13 de noviembre de 2019; y de 25 de septiembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3705), así como en sentencias anteriores, así como reiterada, entre muchas otras, en las de 26 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2242); de 22 de abril de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1557), o de 27 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4221)] , así como la jurisprudencia sobre el principio de buena administración [Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 - ECLI:ES:TS:2020:1182-, de 22 de septiembre de 2020 – (ECLI:ES:TS:2020:3060) y de 29 de octubre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3734-] permiten alcanzar la conclusión en este caso, atendidos los antecedentes expuestos, de que la AEAT debería haber permitido la participación de la DFG en su procedimiento de regularización de operaciones vinculadas en el IS, a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición que para el conjunto de entidades del perímetro de vinculación se deriva de la adopción de criterios dispares.

Por otro lado, la resolución 27/2022 (expedientes: 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021) de 26 de julio de 2022, que en este aspecto concreto no se encuentra recurrida ante el Tribunal Supremo, tras analizar las resoluciones y jurisprudencia existente, extrajo las siguientes conclusiones sobre la obligación

de las Administraciones de colaborar en procedimientos de calificación de operaciones a efectos de IVA:

“b) Que sobre el principio de colaboración recogido en el Concierto Económico se estableció por la Junta Arbitral una obligación flexible y de tendencia (no de resultado) para tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades que integraban el perímetro de vinculación de precios de transferencia, a través de las Resoluciones 8/2012 y 15/2018, que no son extensibles a las regularizaciones de IVA ni de IRNR.

c) Que la jurisprudencia sobre regularización íntegra en materia de IVA tiene por objeto que la administración que liquida a una obligada denegándole la deducción de un IVA soportado, incorpore el procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivado de la incorrecta repercusión que ha soportado, llamando para ello a efectos informativos, si es necesario (porque la mayoría de las veces la información sobre el ingreso efectivo de la cuota repercutida está disponible para la propia administración), a la contraparte de la operación.

Pero no existe jurisprudencia sobre regularización íntegra cuando hay dos administraciones competentes respecto de cada uno de los sujetos intervinientes en la operación.

d) Que es práctica habitual de las administraciones en materia de IVA realizar regularizaciones unilaterales sin dar participación a la otra administración en el procedimiento.”

Continúa la Resolución 27/2022, estableciendo que:

“La AEAT ha incoado actas a las BEGAs eliminando la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de otros bienes y servicios en la medida que no se ha acreditado la prestación por parte de NBEGA, quien ha ingresado el IVA repercutido en la DFB. También se ha regularizado las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades por este mismo concepto.

En este caso, a pesar de no ser un acta única (que, como hemos dicho, es una fórmula de colaboración entre administraciones expresamente regulada en el Concierto Económico), podrían extenderse *mutatis mutandis* la mayoría de los argumentos señalados anteriormente para considerar que no existe una obligación legalmente regulada de colaboración en el procedimiento inspector.

Sin embargo, a pesar de la inexistencia de dicho procedimiento, el deber de colaboración tiene una incardinación precisa y directa con los supuestos analizados de regularización íntegra, en que se deniega la deducción del IVA soportado sin valorar la posible devolución del mismo.

También es cierto que nos encontramos ante la novedad de que las obligadas son competencia de distintas administraciones, por lo que un llamamiento informativo al procedimiento para confirmar el ingreso efectivo del IVA repercutido no sería suficiente para evitar la sobreimposición si no hay un acuerdo interadministrativo sobre la tributación de las operaciones.

Por ello, parecería razonable acordar que las exigencias básicas del principio de la buena administración establecido en el art. 103 de la Constitución, a fin de lograr la neutralidad del Impuesto y reducir el riesgo de sobreimposición, con el correlativo enriquecimiento injusto del conjunto de las administraciones, hacen necesario que las administraciones realicen

una colaboración del tipo previsto en la Resolución 8/2012, intercambiando información a fin de intentar, de buena fe, alcanzar un acuerdo que evite la sobreimposición.”

Asimismo, carecería de sentido que la AEAT pudiera regularizar la misma operación vinculada a efectos de IS y de IVA, y solo colaborase respecto del IS, pero no del IVA.

Por otro lado, la AEAT ejecutó la Resolución 8/2012 rehaciendo sus actas. De este comportamiento se desprende que la AEAT implícitamente reconoce que la colaboración entre Administraciones debe producirse antes de la incoación del acta.

En su virtud, la Junta Arbitral

## **ACUERDA**

**1º.-** Declarar que en las comprobaciones de IS e IVA a AVPPL y AMENABAR RESIDENCIAL, S.L efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se ha incumplido el deber de colaboración establecido por el Concierto Económico, porque deberían haberse realizado con la colaboración de la otra administración en lo que hace referencia a los obligados GAXXI, CASA, AGPI, ACESL, y BG, de competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

**2º.-** Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y a las entidades AVPPL, AR, GAXXI, CASA, AGPI, ACSL, y BG.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.